



UniCEUB – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRÁSILIA
FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FATECS
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
LINHA DE PESQUISA: Auditoria Governamental
ÁREA: AUDITORIA

GUILHERME KRAUSS SANT'ANNA
RA: 20857820

PERSPECTIVA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL SOBRE A
FRAGMENTAÇÃO DE DESPESAS NAS LICITAÇÕES PÚBLICAS:
UM CASO DE ESTUDO

BRASÍLIA
2012

GUILHERME KRAUSS SANT'ANNA

RA: 20857820

**PERSPECTIVA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL SOBRE A
FRAGMENTAÇÃO DE DESPESAS NAS LICITAÇÕES PÚBLICAS:
UM CASO DE ESTUDO**

Trabalho de Curso (TC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso Ciências Contábeis do UniCeub – Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Prof. Doutor Jorge de Souza Bispo

BRASÍLIA

2012

GUILHERME KRAUSS SANT'ANNA

RA: 20857820

**PERSPECTIVA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL SOBRE A
FRAGMENTAÇÃO DE DESPESAS NAS LICITAÇÕES PÚBLICAS:
UM CASO DE ESTUDO**

Trabalho de Curso (TC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso Ciências Contábeis do UniCeub – Centro Universitário de Brasília.

Brasília, _____ de _____ de 2012.

Banca Examinadora

Prof. Doutor Jorge de Souza Bispo

Prof. (a):

Examinador

Prof. (a)

Examinador

BRASÍLIA

2012

PERSPECTIVA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL SOBRE A FRAGMENTAÇÃO DE DESPESAS NAS LICITAÇÕES PÚBLICAS: UM CASO DE ESTUDO

Guilherme Krauss Sant'anna

RESUMO:

O controle dos gastos, em função de uma maior exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, coloca em foco as licitações, devido à transparência que o Governo Federal assume perante a sociedade. As licitações buscam o menor preço, portanto buscam assegurar uma vantagem para a Administração Pública. O propósito deste artigo foi discutir a perspectiva da auditoria sobre a fragmentação de despesas nas licitações públicas. Nesse aspecto, foi levantada a forma como a auditoria governamental trabalha para combater as negligências dos gestores na hora de licitar e demonstrar o funcionamento do processo licitatório e os meios que ele pode tomar para se tornar ilegal. O artigo buscou responder à questão: qual a percepção dos auditores sobre a fragmentação de despesas no processo licitatório? Foram analisados os aspectos da licitação, suas modalidades, seus gêneros e como funcionam as penalidades envolvidas na utilização equivocada da licitação. Com a finalidade de prover a informação de forma clara e objetiva, o artigo trouxe como referencial teórico, os conceitos de auditoria, licitação e fragmentação de despesas. A metodologia utilizada foi dividida em duas partes: a primeira considerou a abordagem bibliográfica e, a segunda, a análise de um caso real. Foram elaborados quesitos de auditoria que, depois de respondidos, levou a percepção da auditoria governamental a caracterizar o procedimento de fragmentação de despesas como uma irregularidade, pois, após a análise dos itens, constatou-se por meio de um relatório que dispunha no orçamento valor necessário para a realização do procedimento licitatório com a compra parcelada dos produtos diante da disponibilidade financeira da entidade. O procedimento foi considerado como fragmentação ilegal de despesas, acolhendo o parecer encaminhado pela auditoria e ficando os servidores envolvidos no processo, solidários a pagar um montante de milhares de reais, a serem acrescidos de juros e correção monetária.

Palavras-chave: Auditoria, Licitação, Fragmentação de Despesas.

1. INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos, uma ferramenta política tem ganhado força, que é a Transparência de contas Brasil. Dentre os diversos objetivos que a Transparência de contas assume, destaca-se como fundamental demonstrar os gastos que os Governos Federais, Estaduais e Municipais possuem a fim de evitar o desvio de verbas, porém existem alguns métodos na área de licitação que acabam passando despercebidos aos olhos dos leigos e até mesmo de pessoas com relativo conhecimento na área. Um desses métodos será abordado nesse artigo apoiado pela percepção dos responsáveis por avaliar se o processo tramita de acordo com o exigido legalmente. Esse método é conhecido por processo licitatório.

O controle de gastos dos estados, devido à maior exigência pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, coloca em foco as licitações, devido à transparência que o Governo Federal assume perante a sociedade, por ser de cunho obrigatório de acordo com a Lei de Licitações e Contratos nº 8.666, de 1993, por fazer entender que as licitações buscam o menor preço, portanto assegurando uma vantagem para a Administração Pública. Nesse processo, existem pessoas encarregadas de averiguar as informações que são emitidas durante as licitações, chamados de Auditores.

A contabilidade é encarregada de prover os meios de informação e de controle dos dados ocorridos na empresa e a auditoria uma especialização que busca a eficiência e eficácia dos controles implantados. De acordo com Buarque(1975), eficiência significa: ação, força, virtude de produzir um efeito. E eficácia, por sua vez, significa qualidade ou propriedade de eficaz; eficiência, ou seja, eficiente fazer a coisa não importando o quanto custe e eficácia fazer a coisa certa na hora certa e com o menor gasto. No âmbito da auditoria, significa ser responsável por averiguar a veracidade dos objetos licitados buscando todas as informações necessárias para provar os autos.

Nesse aspecto, o presente artigo tem como objetivo principal evidenciar e discutir a “perspectiva da auditoria sobre a fragmentação de despesas nas licitações públicas”, pela análise científica, que poderá contribuir para a compreensão das

licitações que, por se tratar de um assunto polêmico e de difícil interpretação na forma da lei, existem vários casos de fraudes que envolvem esse tema.

Após delineado o objetivo geral, os objetivos específicos serão utilizados como auxílio ao seu alcance. Para isso, foram definidos como objetivos específicos: i) verificar quais os procedimentos de auditoria que são utilizados para averiguar as licitações; analisar quais os quesitos utilizados pela auditoria para encontrar divergências nas licitações para a emissão de seus pareceres; e, demonstrar como a fragmentação pode ser utilizada para fugir das licitações, sendo esse um dos maiores recursos utilizados pelos envolvidos nas licitações de dolo.

Com os objetivos específicos demonstrando o passo a passo dos auditores e esclarecendo as dúvidas que envolvem o ato licitatório, o artigo pretende responder à seguinte questão: qual a percepção da auditoria sobre a fragmentação de despesas no processo licitatório?

O artigo contribuirá com a sociedade de forma a auxiliar na hora de analisar o nível de transparência dos governos federal, estaduais e municipais. Ao transportar essa prática de licitações para as empresas, o presente artigo também influenciará os empresários que poderão utilizar o recurso de licitações evitando os problemas que advém da má interpretação no que tange à fragmentação de despesa. Para a academia, poderá contribuir como um guia sobre auditoria governamental no tocante ao processo de fragmentação de despesas.

Este artigo organiza-se da seguinte forma: esta primeira parte, caracterizada como Introdução, onde constam uma breve contextualização, os objetivos, a importância da auditoria e a questão a ser respondida. Na segunda parte, encontra-se o referencial teórico com a apresentação dos conceitos que embasam a pesquisa. Em seguida, demonstra a metodologia aplicada para a organização e o método de pesquisa deste trabalho. A quarta parte deste artigo é caracterizada pela análise dos resultados, que busca informações do Tribunal de Contas da União para responder os quesitos e a discussão do caso de estudo. Por fim, são apresentadas as conclusões que contribuirão para a adesão de uma nova posição em relação as auditorias na área de licitações.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta parte do artigo procura-se abordar os conceitos e teorias no aspecto da auditoria, licitação e fragmentação de despesas, com o objetivo de melhorar sua compreensão e fundamentar a pesquisa realizada. Serão apresentados os principais conceitos e análises da Lei no. 8.666/93 e suas providências na área pública, sobre o caso apresentado.

2.1 Auditoria

A auditoria é utilizada para analisar a veracidade das informações. Ao se falar de fragmentação de despesa nas licitações públicas é comum a necessidade de emissão de parecer dos auditores sobre a matéria, sendo assim, para entender como funciona a auditoria devem-se buscar seus conceitos e analisar seus procedimentos.

Para defender o argumento acima exposto, utilizam-se as palavras de Mautz (1978, p.15) "Em geral a auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiança".

A auditoria é uma especialização da contabilidade como cita Attie (1998): "A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado".

A auditoria procura normatizar e verificar os processos que envolvem os gastos das entidades auditadas. Segundo Sá (2002) e Cavalcanti (2003), os tipos de auditoria podem ser classificadas em Auditoria Externa, Auditoria Interna e Governamental, conforme as características elencadas no Quadro 1.

Tipos de Auditoria	Características da Auditoria
Auditoria Externa (1)	Auditor externo ou independente executa o serviço de auditoria em duas fases que são chamadas de fase preliminar e fase final. A fase preliminar representa as vistas que o auditor externo faz à empresa antes do encerramento do exercício social, cujo objetivo principal é obter maior conhecimento sobre suas operações, coordenar junto a ela as necessidades de informações e dados para execução do serviço de

	auditoria e tentar identificar previamente problemas relacionados, principalmente, com contabilidade, impostos e auditoria. A fase final representa a visita após o encerramento do exercício social, quando então ele completa o exame das demonstrações financeiras e emite sua opinião ou parecer.
Auditoria Interna (1)	Auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia a examinar (como, por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência.
Auditoria Governamental (2)	Considera a auditoria governamental uma especialização dentro do campo da auditoria, pois apesar de seguir princípios e normas técnicas, apresenta peculiaridades na aplicação e sistemática específica.

Quadro 1. Classificação de auditorias e conceitos.

Elaborado pelo autor. Adaptado de: (1) Cavalcanti, 2003: Auditoria Um Curso Moderno e Completo. 6ª Ed. Atlas.(pg. 29 a 35); (2) SÁ, A. L. Curso de Auditoria. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Para Attie (1998):

“O objetivo do exame normal de auditoria das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos.” (ATTIE, 1998, p. 12).

Pelas palavras de Attie, o objetivo da auditoria é emitir um parecer acerca da veracidade das informações, que são preparadas pelas entidades auditadas, utilizando os procedimentos de auditoria como base para elaboração desse parecer e auxiliar a empresa sobre como devem ser abordados alguns assuntos que se encontram em desrespeito à lei ou aos princípios de contabilidade.

As auditorias costumam seguir um roteiro para sua realização. Attie (1998) separa e classifica o roteiro em três etapas: inicial, execução e conclusão, que são sistematizadas no Quadro 2.

Etapas do Roteiro	Etapas a Realizar
Etapa Inicial da Auditoria	Solicitação dos serviços de auditoria por empresa interessada;
	Dimensionamento dos trabalhos de auditoria;

	Carta-proposta dos serviços de auditoria.
Etapa da Execução da Auditoria	Planejamento do trabalho;
	Estudo e avaliação dos sistemas de controle interno;
	Testes de procedimentos de controle internos;
	Seleção e programa de trabalho da auditoria;
	Aplicação dos procedimentos de auditoria;
	Evidenciação dos exames efetuados.
Etapa de Conclusão da Auditoria	Avaliação das evidências obtidas;
	Emissão do parecer de auditoria;
	Elaboração dos relatórios de auditoria.

Quadro 2. Roteiro de auditoria.

Elaborado pelo autor. Adaptado de: ATTIE, William. Auditoria – conceitos e aplicações. 3ª ed. São Paulo. Atlas, 1998. p. 37.

Em face da enorme variedade de informações emitidas pelas empresas para a realização da auditoria, os auditores buscam seguir um padrão de procedimentos para averiguar as informações de forma mais eficiente e eficaz para elaborar o seu parecer, visto que o parecer do auditor deve ser de forma clara que evidencie todas as informações de forma direta, para que não haja julgamento duvidoso a cerca da auditoria realizada. Nessa linha de raciocínio, Attie (1998) classifica os procedimentos de auditoria de acordo com os conceitos apresentados no Quadro 3.

Procedimentos	Conceito
Exame Físico	“O exame físico é a verificação <i>in loco</i> ; deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado.”
Confirmação	“A confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar.”
Exame dos Documentos Originais	“É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.”
Conferência de Cálculos	“É o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos.”
Exame da	“É a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das

Escrituração	informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc.”
Investigação Minuciosa	“A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras.”
Inquérito	“O inquérito consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado.”
Exame dos Registros Auxiliares	“Os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte da autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal.”
Correlação das Informações Obtidas	“A correlação das informações obtidas nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.”
Observação	“A observação é técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

Quadro 3. Procedimentos de Auditoria.

Elaborado pelo autor. Adaptado de: ATTIE, William. Auditoria – conceitos e aplicações. 3ª ed. São Paulo. Atlas, 1998. p. 131.

Ao observar os procedimentos de auditoria e seus conceitos elaborados por Attie, verifica-se que é inviável a utilização de todos os procedimentos em todos os casos de auditoria, sendo necessário um estudo da área a ser auditada para a realização dos procedimentos corretos, a fim de obter as informações de forma clara para emissão do parecer de auditoria.

A auditoria se manifesta através de uma especialização da contabilidade voltada para a comprovação dos atos e fatos, conforme defendido por Attie (1998). Nessa mesma linha de raciocínio, Jund (2006) explica a definição básica da auditoria governamental:

“Comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicamente da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalista das unidades e das entidades da administração pública, em todas as esferas de governo e níveis de poder,

bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.” (JUND, 2006, p. 648).

Ao se pesquisar e analisar a auditoria na área de licitações, deve-se utilizar a auditoria governamental, que tem sua jurisprudência reconhecida pelo Tribunal de Contas da União – TCU por meio da Lei no. 8.666, de 1993. Quando o trânsito julgado for irregular, havendo débito, pode o TCU aplicar multa aos responsáveis por ato praticado com grave infração à normal legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nos termos do art. 58 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União.

Os procedimentos realizados pela Auditoria do TCU são motivados pelos quesitos que variam de acordo com o assunto abordado, portanto, assim como descrito por Attie, neste artigo não existe uma “receita de bolo” para realização dos procedimentos. Quanto à fragmentação de despesas, alguns exemplos de quesitos podem ser: “Trata-se de equívoco ou fraude? Qual é o impacto da irregularidade? Trata-se de mera formalidade que foi descumprida ou houve deliberado sobrepreço do orçamento do objeto da licitação com o intuito de desviar recursos públicos?”

2.2. Licitação

A maneira mais comum de realização de compras pelo poder público é a licitação, por ser uma determinação constitucional, conforme inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal. Essa determinação legal torna a licitação como um procedimento administrativo formal, realizado sob regime de direito público, prévio a uma contratação.

O procedimento licitatório é um recurso utilizado para resguardar os cofres públicos, que visa garantir a observância do princípio da isonomia e selecionar a melhor e mais vantajosa proposta para a administração pública, tanto nos termos de melhor preço, quanto o de melhor qualidade. Segundo Medauar (2004), define-se licitação como:

“processo administrativo em que a sucessão de fases e atos leva à indicação de quem vai celebrar contrato com a Administração. Visa,

portanto, a selecionar quem vai contratar com a Administração, por oferecer proposta mais vantajosa ao interesse público. A decisão final do processo licitatório aponta o futuro contratado". (MEDAUAR, 2004, p. 205)

No ordenamento jurídico, por meio da Lei no. 8.666, de 1993, em seu art. 3º, são apresentadas as destinações e características da licitação:

"a licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos" (BRASIL, 1993).

Ao tratar das licitações, pode-se resumir o seu processamento em três estágios:

- O primeiro estágio é a elaboração do item a ser adquirido para a entidade/órgão. Exemplo: uma cadeira para auditório que necessita de apoio para escrever.
- O segundo estágio é a cotação de preços, onde as empresas que fabricam o item necessário pela licitação enviam suas propostas para a entidade/órgão contendo os preços e as especificações da cadeira. Exemplo: 1.000 (mil) cadeiras com forro azul com apoio 10 por 8 cm, por R\$ 75.000 (Setenta e cinco mil reais).
- O terceiro estágio é conhecido pela contratação da empresa que nos estágios anteriores mostraram um produto bom que resolve a necessidade da entidade/órgão e por um preço adequado e justo e o mais barato entre as concorrentes, lembrando que esses estágios são públicos até a celebração do contrato, que por sua vez é publicado no D.O.U. – Diário Oficial da União.

O art. 23, Incisos I e II §1 a 8, classifica as licitações como convite, tomada de preços e concorrência. O Quadro 4 apresenta as modalidades, os limites de enquadramento e os conceitos de cada tipo.

Modalidades	Obras e	Compras e serviços	Conceitos
-------------	---------	--------------------	-----------

	Serviços de Engenharia	não referidos no inciso I.	(segundo o Art. 22 §1, 2 e 3)
Convite	Valor Estimado até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);	Valor Estimado até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);	<i>“É a modalidade de licitação entre interessados do ramo pertinente ao seu objeto, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de 3 (três) pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados a manifestação de seus interesses com antecedência de até 24 (vinte e quatro) horas da apresentação das propostas”</i>
Tomada de Preços	Valor Estimado até R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais);	Valor Estimado até R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais);	<i>“É a modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação”</i>
Concorrência	Valores acima de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais).	Valores acima de R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais).	<i>“É a modalidade de licitação entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto.”</i>

Quadro 4. Classificação das Modalidades de Licitação.

Elaborado pelo autor. Adaptado da: Lei 8.666/1964.

Os objetos a serem licitados pela administração pública devem ser de cunho globalizado, ou seja, se a administração decide comprar 1.500 (mil e quinhentas) cadeiras para um auditório, não pode abrir vários convites de licitação para a compra de todas as cadeiras, mesmo que comprado em partes, pois se referem a um único objeto. Ao repartir a encomenda em várias, caracteriza-se a fragmentação de despesas.

2.3 Fragmentação de Despesas

Primariamente, deve-se entender que a Lei no. 8.666, de 1993, em seu art. 23, §5, veda o fracionamento de obra, compra ou serviço cujo propósito seja modificar a modalidade de licitação ou enquadrar o valor dentro dos limites de dispensa de licitação, conforme transcrição abaixo:

Art. 23. As modalidades de licitação a que se referem os incisos I a III do artigo anterior serão determinadas em função dos seguintes limites, tendo em vista o valor estimado da contratação:

§ 5o É vedada a utilização da modalidade "convite" ou "tomada de preços", conforme o caso, para parcelas de uma mesma obra ou serviço, ou ainda para obras e serviços da mesma natureza e no mesmo local que possam ser realizadas conjunta e concomitantemente, sempre que o somatório de seus valores caracterizar o caso de "tomada de preços" ou "concorrência", respectivamente, nos termos deste artigo, exceto para as parcelas de natureza específica que possam ser executadas por pessoas ou empresas de especialidade diversa daquela do executor da obra ou serviço. (BRASIL, 1993).

Para tratar da fragmentação de despesa, objeto de estudo deste artigo, é primordial a conceituação e análise do significado de despesa.

O conceito de despesa, segundo Velter e Missagia (2004), significa “gastos incorridos para a obtenção de receitas. Podem diminuir o Ativo ou aumentar o Passivo exigível, mas sempre reduzem a situação líquida ou o patrimônio líquido”.

Martins (2001) diferencia despesa de custo abordando-a como:

“As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas, também chamado de Custo do Produto Vendido na Demonstração de Resultado – DRE”. (MARTINS, 2001)”.

Os autores encaram a despesa do mesmo modo, porém Martins (2001) aborda uma visão gerencial de custos, em que a despesa é reconhecida pelos gastos que ocorrem durante o processo de produção e que são incluídos no preço na hora da venda para a obtenção de uma receita. Essa diferença entre os gastos e a receita é a despesa.

A Lei nº 4.320, de 1964, em seu Art. 12, que trata de orçamento, define a despesa pública e a classifica como Despesa Corrente e Despesa de Capital, conforme o Quadro 5:

Tipos de Despesas	Categoria Econômica	Conceitos vide a Lei 4.320/64.
Corrente	Despesas de Custeio	Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.
	Transferências Correntes	Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.
Capital	Investimento	Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.
	Inversões Financeiras	Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a: <ul style="list-style-type: none"> I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.
	Transferências de Capital	São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Quadro 5. Classificação de Despesas.

Elaboração: autor. Adaptado da: Lei 4.320/1964.

O principal responsável pelas normas de contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em seu sítio, apresenta alguns conceitos com relação às despesas. São esclarecidos os conceitos de despesas empenhadas, despesas públicas, despesas correntes e de capital. Para os propósitos deste artigo, a atenção volta-se para as despesas empenhadas e as despesas públicas.

As despesas empenhadas são consideradas como o valor do crédito orçamentário ou adicional utilizado para fazer face ao compromisso assumido.

As despesas públicas são divididas em duas partes:

- a) em sua acepção financeira, considerada como a aplicação de recursos pecuniários em forma de gastos e em forma de mutação patrimonial, com o fim de realizar as finalidades do estado e, em sua acepção econômica, é o gasto ou não de dinheiro para efetuar serviços tendentes àquelas finalidades;
- b) compromisso de gasto dos recursos públicos, autorizados pelo Poder competente, com o fim de atender uma necessidade da coletividade prevista no orçamento.

Ao considerar que a despesa empenhada e a despesa pública caminham lado a lado, percebe-se que elas são reconhecidas a partir do seu momento de liquidação. Ela passa por três processos quando se trata da despesa de entidades públicas: o primeiro processo é o empenho, onde se demonstra a disponibilidade financeira e orçamentária da entidade para arcar com aquela despesa; o segundo processo é conhecido pela liquidação, que é o momento em que a despesa é reconhecida, ou seja, houve a aquisição do produto e o produto encontra-se em mãos; o ultimo processo, e não menos importante, é o pagamento, que é a fase em que tudo foi atestado e o produto encontra-se em perfeito estado de uso, não havendo óbices para o seu pagamento.

Os Quadros 6 e 7 apresentam as principais características, diferenças e exemplos entre a fragmentação de despesa e o parcelamento, pois a utilização deste último muitas vezes se confunde com a fragmentação de despesas.

Objeto:	Resmas de papel
Descrição: Fragmentação de despesas	Durante o ano um órgão utiliza 9.600 resmas de papel, cada uma custa R\$10. Sendo assim, conforme o quadro 4 deste artigo o total seria R\$ 96.000 o que caracteriza como Tomada de Preço. Porém o gestor para fugir da licitação faz 12 dispensas de licitação (uma por mês) e compra diretamente do fornecedor 800 resmas x R\$ 10 = R\$ 8.000 todas por dispensa de licitação como previsto no art. 24 da Lei 8.666/93.
Ocorrência:	Nesse exemplo há irregularidade mesmo não existindo o sobrepreço. Houve prejuízo ao princípio da isonomia, pois diversos fornecedores teriam interesses de fornecer ao órgão, mas a compra foi direcionada apenas para 1 deles. Não houve concorrência. E ainda alegou dispensa de licitação, quando deveria ter um processo licitatório para Tomada de Preços.

Quadro 6. Exemplos de Fragmentação de Despesa.

Elaborado pelo autor. Adaptado de: Oscar Cesar de Jesus Rocha e Lei 8.666/93.

Objeto:	Obras e Serviço de Engenharia
Descrição: Parcelamento	No ano 2000 o órgão optou por construir uma nova sede, para isso já havia sido instaurado um processo licitatório para averiguar o processo e sua previsão orçamentária. Nessa nova sede além de expandir o tamanho, terá um restaurante, uma garagem e um anexo com um banco para facilitar o acesso de seus empregados. Para isso o gasto com o total da obra será de R\$ 2.500.000, discriminados por R\$1.250.000 o prédio principal, R\$450.000 o anexo, R\$200.000 para aquisição da garagem e do restaurante e R\$600.000 para instalação do banco. O gestor por sua vez, percebe que essa obra levará quatro anos para ser concluída, então para não retirar do órgão os R\$ 2.500.000 ele parcela a obra em 4 Pagamentos, em que no primeiro ano será a aquisição do prédio principal e da garagem, no segundo ano do anexo, no terceiro ano da instalação do banco, e no quarto ano o restaurante.
Ocorrência:	Nesse exemplo não há irregularidade, pois o gestor não prejudicou o andamento da obra, não feriu o Art. 23. §1 da Lei 8.666/93, previamente utilizou-se da licitação, fez-se a cotação de preços, destinou seu uso no orçamento, e parcelou em quantas vezes era possível devido ao tamanho da obra para não desembolsar uma grande quantia em pouco tempo, visto que a obra só terminaria no decorrer de quatro anos.

Quadro 7. Exemplos de Parcelamento.

Elaborado pelo autor. Adaptado de: Oscar Cesar de Jesus Rocha e Lei 8.666/93.

A diferença entre a fragmentação de despesa e o parcelamento é uma linha tênue que, na maioria das vezes, é resultado de uma má administração quando da elaboração do orçamento.

A fragmentação de despesa é o ato de considerar uma despesa global que a entidade vai ter com um tipo de serviço e fragmentá-la em duas ou mais despesas, a fim de reduzir o gasto momentâneo, porém considerando sempre o valor global do item a ser adquirido pelo ato licitatório.

Por outro lado, o parcelamento é o ato de parcelar a compra em duas ou mais parcelas, quantas forem divisíveis, desde que não afete o objeto de contratação devido à previsão orçamentária e financeira do momento, para resguardar os cofres públicos.

O Plenário do TCU assevera no Acórdão 2387/2007 orientação sobre procedimento a ser seguido pelos entes públicos:

Realize o planejamento prévio dos gastos anuais, de modo a evitar o fracionamento de despesas de mesma natureza, observando que o valor limite para as modalidades licitatórias e cumulativo ao longo do exercício financeiro, a fim de não extrapolar os limites estabelecidos nos artigos 23, § 2º, e 24, inciso II, da Lei no 8.666/1993. (TCU, 2007).

O parcelamento na hora de aquisição de um serviço é muito vantajoso para a administração pública. Sua característica é a redução dos gastos no exercício corrente, nos quais muitas entidades fazem contratos de obras e serviços que duram anos, e não possuem controle desses gastos. Apenas disponibilizam a verba para a realização do contrato. Se houvesse uma fiscalização de um gestor em cima dessas obras, emitindo os gastos, poderia precaver os cofres públicos de grandes dispêndios que poderiam ser adiados, ou até mesmo desnecessários.

3. METODOLOGIA

A metodologia de pesquisa pode ser entendida como o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade. Assim, a metodologia

ocupa um lugar central no interior das teorias e está sempre referida a elas (MINAYO, 1994).

O presente artigo tem caráter científico, em que foram realizadas pesquisas no âmbito do Tribunal de Contas da União – TCU. O estudo científico caracteriza-se por "treinamento e preparação para o estudo de caso específico, desenvolvimento de um protocolo de estudo de caso e condução de um estudo de caso piloto". (YIN, 2001, p. 79).

A pesquisa a ser realizada caracteriza-se como pesquisa documental, pois foram verificados e analisados os normativos e as legislações emitidas pelo TCU e Leis Brasileiras. Segundo Gil (2009), "a pesquisa documental consiste na utilização de materiais que não receberam ainda um tratamento". Esse tipo de pesquisa visa assim selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido, e introduzi-lhe algum valor. (SILVA e GRIGOLO, 2002 apud RAUPP e BEUREN, 2003).

No decorrer do semestre houve grandes acontecimentos de repercussões locais, regionais e nacionais, todos envolvendo licitações. Pelas discussões dos diversos casos pelos meios jornalísticos, foi decidido pela busca de um caso de estudo que trata da auditoria do TCU com relação à fragmentação de despesas nos processos de aquisição de material de expediente.

Um caso de estudo caracteriza-se pela necessidade do rigor científico e do cuidado com a apresentação dos resultados da pesquisa que utiliza o Estudo de Caso evitam que os mesmos se tornem "relatórios enfadonhos, com excesso de detalhes totalmente dispensáveis, cujos resultados em nada surpreendem, pelo contrário, são plenamente conhecidos antes de serem apresentados pelos estudos". (MARTINS, 2006, p. 8).

O caso de estudo foi escolhido de acordo com a praticidade que ocorre, por se tratar de material de expediente poucos órgãos possuem o controle de entrada desses bens e acabam pecando na jurisprudência da Lei 8.666, de 1993, e acaba fragmentando a despesa, caracterizando a fuga de licitação.

Martins e Lintz (2000) afirmam que o estudo de caso trata-se de uma técnica de pesquisa em que o objetivo é o estudo analítico profundo e intenso de

uma social, seja esse um indivíduo, uma família, uma instituição, uma empresa, ou uma comunidade. Assim, entende-se que o estudo de caso é uma pesquisa empírica que analisa fatos reais inseridos em um contexto, de forma que as delimitações entre os fatos e seus contextos não são facilmente evidenciados e suas fontes de evidência são variadas.

Fachin (2005) observa que a principal vantagem de um estudo de caso reside no fato de que se pode fazer inferência do estudo de todos os elementos que envolvam completamente uma entidade. Já o levantamento de conclusões sem base, muito abrangentes não conduz a confiabilidade.

Para o Martins (2005):

“o estudo de caso é preferido quando o tipo de questão de pesquisa é da forma como e por que?; quando o controle que o investigador tem sobre os eventos é muito reduzido; ou quando o foco temporal está em fenômenos contemporâneos dentro do contexto da vida real.”

Ao considerar que o investigador busca estudar analiticamente e de forma profunda os fatos e conclusões sobre a fragmentação de despesa, optou-se pela análise de um caso real em que foram apresentadas as considerações, percepções e decisões da auditoria governamental praticada pelo Tribunal de Contas da União.

4. ANÁLISE DO CASO DE ESTUDO

4.1 Fragmentação de Material de Expediente

4.1.1 Descrição do fato

Com exposto neste artigo, percebe-se a necessidade de licitar antes da aquisição de bens/produtos para a administração pública. O caso estudado mostra uma contratação de material de expediente por uma empresa pública, onde foram destinados três processos administrativos distintos, onde totalizava o valor de R\$ 42.898,51 (Quarenta e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e cinquenta e um centavos) para a aquisição, visando suprir a necessidade da instituição.

Relatado que no ano de aquisição desses materiais havia previsão de dotação orçamentária, porém devido a dificuldades financeiras optou-se por efetuar

compras em pequenas quantidades, para atender as necessidades imediatas das Unidades Operacionais, referentes a valores dentro da disponibilidade financeira do momento.

Sendo assim, utilizou-se da dispensa de licitação pois os valores para tais aquisições eram menores que o obrigatório pela Lei 8.666/1993.

4.1.2 Perspectiva da Auditoria

Após a justificativa citada no subitem 4.1.1 acima, faz-se necessário que a auditoria procure os documentos comprobatórios, referentes à dotação orçamentária, à situação econômico financeira da empresa e ao processo licitatório realizado na época.

Para averiguar esses itens, os seguintes quesitos de auditoria foram elaborados:

- Quanto a entidade gastou nesse exercício com materiais de expediente?
- Existe planejamento para essas aquisições?
- Qual o procedimento utilizado para as aquisições de material de expediente?
- A entidade tem planejamento anual de aquisições?
- Se sim, baseado em qual(is) parâmetros?
- Há controle na entidade no sentido de prevenir ou evitar o fracionamento de despesa?
- Se sim, fica a cargo de qual unidade?
- Esta unidade tem conhecimento da Lei 8.666/93?
- Esta unidade conhece a jurisprudência do TCU?

Depois de respondidos todos os quesitos acima e ao considerar a jurisprudência do TCU, o art. 23 § 5º proíbe o fracionamento. Assim, ficou caracterizada uma irregularidade, pois, após a análise de todos os itens, constatou-se por meio de um relatório que dispunha no orçamento valor necessário para a

realização do procedimento licitatório com a compra parcelada dos produtos diante da disponibilidade financeira da entidade.

4.1.3 Parecer / Conclusão / Voto da Auditoria

No parecer, o Ministro relator entende que, diante da não-obrigatoriedade de obediência às disposições da Lei nº 8.666, de 1993, por parte do sistema que rege a entidade em questão, impõe-se assinalar que as alterações contratuais por não constarem nos autos as especificações das necessidades de prorrogação dos contratos ou que possibilidade a dispensa de licitação, não autoriza o gestor a deixar de adotar medidas que priorizem o interesse público, pois assim agindo, deixa-se de cumprir os arts. 1º e 2º do próprio Regulamento de Licitações da instituição.

Como bem demonstrado no caso de estudo, o gestor não apresenta a cotação de preços que demonstra que a aquisição será de vantagem para a administração. E no tangente à fragmentação de despesas nos materiais de expediente, demonstra que os responsáveis não providenciaram o procedimento licitatório, efetuando compras em pequenas quantidades, com dispensa de licitação, que, somadas, ultrapassaram o teto previsto no art. 6º no Regulamento de Licitações e Contratos da entidade.

Assim, como o gestor procedeu de modo diverso do previsto no próprio Regulamento que normatiza as compras no âmbito da instituição, fica demonstrada a inobservância aos princípios de licitação pública que devem se fazer presente no Regulamento da entidade.

Nesse sentido, o procedimento foi considerado como fragmentação ilegal, acolhendo o parecer encaminhado por outros membros que trataram desse assunto, ficando os servidores envolvidos e a empresa vencedora do processo licitatório solidariamente a pagar o montante de R\$ 138.613,80 (Cento e trinta e oito mil, seiscentos e treze reais e oitenta centavos), a serem acrescidos de juros e correção monetária com o prazo de 15 dias, a contar da notificação, para comprovarem, perante o TCU, o recolhimento da quantia a entidade, conforme o art. 214, inciso III, alínea **a**, do Regimento Interno/TCU c/c os arts. 58, inciso II, e 23, inciso III, alínea **a** da Lei n. 8.443/1992.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito deste artigo foi evidenciar e discutir a perspectiva da auditoria sobre a fragmentação de despesas nas licitações públicas. Nesse aspecto, foi levantada a forma como a auditoria governamental trabalha para combater as negligências dos gestores na hora de licitar e demonstrar o funcionamento da licitação e os meios que ela pode tomar para se tornar ilegal.

O estudo buscou contribuir na instrução para que as pessoas não utilizem as licitações de maneira que possa afetar o erário público, resguardando o interesse social, uma vez que os impostos são pagos por todos.

Foram abordados os conceitos e teorias sobre auditoria, licitação e fragmentação de despesas, com o objetivo de melhorar sua compreensão e fundamentar a pesquisa realizada.

Para a análise e pesquisa do caso real, foram realizadas pesquisas bibliográficas e visitas ao Tribunal de Contas da União. Foram elaborados diversos quesitos de auditoria que, após respondidos, levou a percepção da auditoria governamental a caracterizar o procedimento como uma irregularidade, pois, após a análise de todos os itens, constatou-se por meio de um relatório que dispunha no orçamento valor necessário para a realização do procedimento licitatório com a compra parcelada dos produtos diante da disponibilidade financeira da entidade.

O procedimento foi considerado como fragmentação ilegal, acolhendo o parecer encaminhado pela auditoria, ficando os servidores envolvidos no processo solidários a pagar um montante de milhares de reais, a serem acrescidos de juros e correção monetária.

Para futuras pesquisas, sugere-se uma análise mais ampla sobre o assunto, especialmente com a utilização de bancos de dados e análises estatísticas a fim de propiciar uma maior robustez sobre as conclusões alcançadas. Deve-se ressaltar que este assunto é demasiadamente extenso podendo abranger todos os fatos de dispensa de licitação, inclusive períodos diversos, que não puderam ser incluídos na presente pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 6ª ed. São Paulo. Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria – conceitos e aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. **Metodologia da pesquisa aplicável à ciências sociais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 de maio de 2012.

_____. Lei no. 4.320, de 1964. <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 de maio de 2012.

_____. Lei no. 8.666, de 1993. <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 de maio de 2012.

BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA, Aurélio. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Rissoli, 1975.

CAVALCANTI, Marcelo. **Auditoria um curso moderno e completo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 830 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade & LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. Portal do departamento de Contabilidade FEA USP. Disponível em: http://www.eac.fea.usp.br/metodologia/estudo_caso.htm. Acesso em: 17 de maio de 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria. (1º. Vol.)** São Paulo: Atlas, 1978.

MEDAUAR, **Direito Administrativo Moderno**. 8ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

MINAYO, M. C. de S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 24 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1994.

SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SECRETARIA TESOUREIRO NACIONAL. **Glosário de termos técnicos**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_d.asp> Acesso em: 02 abr. 2012.

TCU. **Acórdão no. 2387/2007**. Processo 005.726/2003-2. Pesquisa realizada nos apontamentos do Tribunal de Contas da União em 09 de maio de 2012.

VELTER, Francisco / MISSAGIA, Luiz. **Manual de Contabilidade**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.